

Dottorato di ricerca in diritto tributario delle società

XXIV ciclo

Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

Presupposto e *ratio* dell'imposta regionale sulle
attività produttive

Tutor:

Chiar.ma Prof. ssa Livia Salvini

Dottorando:

Carolina Lombardozzi

Anno accademico: 2011 – 2012

PRESUPPOSTO E *RATIO* DELL'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

Sommaro

Sommario	3
PREMESSA	7
NOTE INTRODUTTIVE E OBIETTIVI DELL'INDAGINE.	7
1. Le origini dell'Imposta regionale sulle attività produttive.	7 7
2. L'opportunità di una rilettura dell'Imposta sulle attività produttive.	12
CAPITOLO I	17
CONSIDERAZIONI SUL PRESUPPOSTO DELL'IRAP	17
1. La classificazione dell'imposta ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. n. 446 del 1997.	17 17
1.1. La "realità" dell'imposta.	19
1.2. L'indeducibilità dalle imposte sui redditi.	24
2. Problemi di individuazione del presupposto dell'IRAP tra indicazioni normative e classificazioni dottrinali.	31 31
3. Il presupposto dell'Irap ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997.	38 38
3.1. L'esercizio di un'attività per la produzione e lo scambio di beni e per la prestazione di servizi. Analogie e rinvii all'art. 2082 cod. civ..	38 38
3.2. L'irrilevanza del carattere commerciale o economico dell'attività svolta.	44 44
3.3. L'esercizio abituale di un'attività produttiva.	46
4. L'autonoma organizzazione quale elemento determinante per l'integrazione del presupposto impositivo dell'Irap.	49 49

4.1. I diversi possibili significati dell'autonomia organizzativa nel sistema Irap.	49
4.2. L'interpretazione della Corte Costituzionale e la rilevanza del requisito dell'autonoma organizzazione per la sola attività di lavoro autonomo.	56
4.2.1. Le criticità della pronuncia della Consulta: l'Irap, l'autonoma organizzazione e le attività imprenditoriali.	59
4.2.2. (segue): l'Irap, l'autonoma organizzazione, il lavoro autonomo e l'Ilor.	61
4.3. La definizione dell'autonoma organizzazione rilevante ai fini della corretta determinazione del presupposto d'imposta e dei soggetti passivi del tributo.	67
4.4. Il requisito dell'autonoma organizzazione nella giurisprudenza.	74
4.4.1. La giurisprudenza di merito.	74
4.4.2. La giurisprudenza della Corte di Cassazione.	77
CAPITOLO II	87
LA GIUSTIFICAZIONE ECONOMICA E GIURIDICA DELL'IRAP E LA SUA "TRASFUSIONE" NELLA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE.	87
1. Il presupposto come espressione normativa della ratio del tributo.	87
1.1. Il concetto di valore aggiunto quale base imponibile dell'Irap.	93
1.2. La teoria del beneficio a sostegno delle imposte sul valore aggiunto.	99
2. Le esperienze straniere di business tax a confronto con la nostra imposta sulle attività produttive.	103
2.1. Single Business Tax del Michigan.	104
2.2. La Business Enterprise Tax del New Hampshire.	106
2.3. La "taxe professionnelle" francese.	107

2.4.	L'esperienza tedesca della Gewerbesteuer.	109
2.5.	Considerazioni finali sul rapporto tra l'Irap e le altre imposte sul business.	111
3.	Irap e Iva. Premessa.	113
3.1.	La questione pregiudiziale sottoposta alla Corte di Giustizia.	115
3.2.	La decisione della Corte di Giustizia Europea.	117
3.2.	Il diverso concetto di valore aggiunto alla base delle due diverse forme di imposizione.	122
3.4.	L'impossibilità della rivalsa nel sistema dell'Irap e l'irrilevanza della traslazione in avanti del tributo.	127
4.	Conclusioni.	131
	CAPITOLO III	135
	BREVI CONSIDERAZIONI SULL'INDICE DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA POSTO A BASE DELL'IRAP	135
1.	Il concetto di capacità contributiva.	135
2.	Gli argomenti contrari alla costituzionalità dell'imposta sulle attività produttive.	145
2.1.	L'Irap pagata dalle imprese in perdita.	146
2.2.	La tassazione di ricchezza percepita da altri.	149
3.	Gli argomenti a favore della legittimità costituzionale dell'Irap.	151
4.	La legittimità dell'Irap secondo la decisione della Corte Costituzionale.	156
5.	La "differente capacità contributiva" di banche e assicurazioni.	161
	CAPITOLO IV	173
	L'IRAP E IL RAPPORTO CON LE IMPOSTE SUL REDDITO: QUESTIONI DI COSTITUZIONALITÀ E SVILUPPI NORMATIVI.	173

1.	La deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi.	173
1.1	I principi generali sulla deducibilità dei tributi nella determinazione della base imponibile dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo.	173
1.2.	La profonda discrezionalità concessa al legislatore quanto a elementi “sottrattivi” della base imponibile.	175
1.3.	L'indeducibilità di imposte appartenenti a diversi livelli di governo.	177
2.	La questione di costituzionalità e l'ordinanza della Corte Costituzionale n. 258 del 2009.	180
3.	La questione della costituzionalità della norma alla luce dell'art. 6 del d.l. n. 185/2009.	184
4.	La deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap relativa al costo del lavoro prevista dal decreto cd. “Salva-Italia”.	190
	CONCLUSIONI	195
	BIBLIOGRAFIA	200

The *ratio* of the Italian regional tax on productive activities

ABSTRACT

This paper aims at discussing the main features of the Italian tax on productive activities, its recent reforms and those underway. The regional tax on productive activities was introduced by Legislative Decree 446 of 15 December 1997 with the declared purposes of simplifying and rationalizing the tax system, starting the processes of decentralization and of regional tax federalism, reducing the tax burden related to employment, reducing the (formal) tax rate on income and capital of enterprises and discouraging debt financing. The simplification and rationalization of the tax system have been achieved through the substitution of a number of taxes.

One of the most discussed question about Irap is the definition of its *ratio*. Irap is levied on the “net value of production” produced by persons habitually engaged in the production or supply of goods or services within the territory of a certain region and the taxable base is determined on the basis of different criteria depending on the type of taxpayer and the activity carried out. The taxable base is the difference between the amount of fees received during the tax year and expenses, including depreciation of tangible and intangible assets, incurred in exercising their activity during the tax year. Labour costs and interest paid are not deductible. Since Irap is levied on the value of production rather than on income, many positive and negative items relevant for corporate income tax purposes are not taken into consideration in computing the tax. Income and costs from financial activities, for instance, are outside the scope of Irap. For companies, Irap is not deductible for corporate income tax purposes.

Because of these features Irap was supposed to be unlawful. In particular, according to a number of authors, the tax is inconsistent with the constitutional principle of ability to pay as it taxes even persons and

companies without income. Therefore the Court of First Instance of Turin issued an ordinance on 6 October 1999 under which it requested the Constitutional Court to verify the consistency of the regional tax on productive activities with the principles of the Italian constitution. The Constitutional Court declared the total lawfulness of Irap on the basis that it is not an income tax, so it is not relevant whether the company has a positive income or not at the end of the tax period.

Furthermore, two different interpretations arose in front of the Constitutional Court with reference to the taxable persons and with particular reference to professional: (i) any professional, which belongs to a “regulated category” (e.g. lawyer, engineer, architect, chartered accountant) should be exempt from Irap; however, (ii) any professional, other than those carrying out their activities occasionally or who is an employee, is always subject to Irap. The Constitutional Court said professional can be subject to Irap only if “autonomously organized”, while entrepreneurs are always subject to Irap as they are always “autonomously organized”. Further this position a debate related to the applicability and also to the legality of the Irap has been going on in Italy.

The Italian Supreme Court reached a final and unambiguous position with regard to whether or not professionals are subject to Irap. In particular, the Italian Supreme Court settled the principle necessary to draw the line: a professional is not subject to Irap if he does not have an activity “autonomously organized”. Furthermore, the Italian Supreme Court clarified that an autonomous organization exists if both of the following conditions are met: (i) the professional himself is responsible and he is not part of an organization whereby the responsibility lies with someone else; and (ii) the professional has more than a minimum of instrumental assets necessary to carry out his activity or he has other people working for him

other than on an occasional basis. Finally, the Italian Supreme Court clarified that the above-mentioned requirements shall be verified on a case-by-case basis, and the taxpayer has to prove that he does not have an activity “autonomously organized”.

In addition, the Supreme Court is developing a new position seeming far from the Constitutional Court’s one. Even entrepreneurs without an “autonomously organized” activity cannot be subject to tax and also in this case the requirement shall be verified on a case-by-case basis.

Another relevant question concerning the Italian Irap was related to its compatibility with the EU laws. In particular, art. 33 of the Sixth Vat Directive states that the Directive does not prevent an EU Member State from maintaining or introducing any taxes, duties or charges which cannot be characterized as turnover taxes, provided that these taxes, duties or charges do not, in trade between the EU Member States, give rise to formalities connected with the crossing of frontiers. The issue was whether or not Irap is compatible with Art. 33 of the Sixth Vat Directive. The ECJ stated that, in order to decide whether a tax can be characterized as a turnover tax within the meaning of Art. 33 of Sixth Vat Directive, it is necessary to verify whether it jeopardizes the functioning of the common system of Vat by being levied on the movement of goods and services and on commercial transactions in a way comparable with Vat. This would be the case if Irap would exhibit all the essential characteristics of Vat. Those characteristics are: (i) the tax applies generally to transactions related to goods and services; (ii) it is proportional to the price charged for the goods and services; (iii) it is charged at each stage of the production and distribution process; and (iv) the taxable person may deduct the tax paid during the preceding stages (i.e. the burden of the tax is on the final consumer). As regards the essential characteristics mention above, the ECJ

found: firstly, unlike Vat, Irap is charged on the net value of the production (difference from “value of production” and “production costs” as they appear from the profit and loss account). Its basis of assessment includes elements (e.g. variation in stocks, amortization and depreciation) which have no direct connection with the supply of goods or services. Therefore, Irap cannot be considered proportional to the price charged for the goods and services. Secondly, Vat taxes only the final consumer and it is neutral as regards the taxable persons involved in the production and distribution process until the final stage of that process. That is not the case with Irap. A taxable person cannot exactly determine the amount of Irap that is already included in the price charged for purchased goods and services. Further, even if a taxable person, selling directly to a final consumer will take account, in fixing his price, of the amount of Irap included in its general expenses, not all taxable persons are in a position to pass the burden of Irap on the final consumer.

On those grounds, in contrast to the AGs’ opinions, the ECJ concluded that Irap has not the characteristics of Vat and, therefore, cannot be considered as a turnover tax within the meaning of Art. 33 of the Sixth Vat Directive. The latter provision does not preclude the maintenance of a charge to tax with the characteristics of Irap.

Notwithstanding the position pro-Irap of both Court Constitutional and ECJ, this tax is still the subject of much criticism and discussions related to the tax base, the tax rate or the deductibility from income taxes. In order to solve some of these questions law provisions regarding Irap have been (and continue to be) modified. Just on 22 December 2011, the Parliament approved the latest austerity package (Law Decree 201/2011) concerning Irap too. Starting from fiscal year 2012, the portion of Irap referred to labour cost is fully deductible from Ires taxable base. Moreover,

the amount of the deduction from IRAP taxable base for each employee is increased for women and for employee aged under 35.

To conclude IRAP is a tax with a rather broad taxable base and a low nominal rate, which yields significant revenue destined to finance the regions. It is difficult to imagine a different tax that incorporates all these characteristics. From 1993 to 1996, when a study was carried out on how to replace the multitude of previous and heterogeneous taxes, various alternatives were examined and the tax under discussion was chosen.

Considering the situation, a balanced solution could be to modify some aspects of Irap clearly distinguishing, for example, the subjects liable to tax on the basis of the decisions of the Constitutional Court in respect of the requirement of the autonomous organization, but on a different taxable base and at a different tax rate for different taxable persons. This solution has a number of benefits. First and foremost, there would not be a crippling prejudice to the system in terms of its complexity: the subjects on whom Irap is currently imposed would continue to pay the new taxes, but a lower amount and partly in connection with the benefits they derive from the investments by the regions in whose territory they are located.

BIBLIOGRAFIA

- A. BERLIRI, Corso istituzionale di diritto tributario, I, Milano, 1985.
- ADAMS T.S., Fundamental problems of federal income taxation, Quaterly, in Journal of economics, 1921.
- ALVARO G. – VASAPOLLO L., Economia e statistica aziendale. Il processo decisionale nel sistema azienda, Padova, 1999.
- AMATO A., Il nostro sistema tributario dopo la riforma, Padova, 1975.
- ARDEMANI E., Considerazioni economico-aziendali sul valore aggiunto, in Ricerche economiche, 1968.
- ARTONI R., Lezioni di scienza delle finanze, Bologna, 1999.
- ASCARELLI T., Corso di diritto commerciale. Introduzione alla teoria dell'impresa, Milano, 1962.
- BAGGIO R., Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive, in Riv. Dir. Trib., 1997, pagg. 633-644.
- BAGIOTTI T., Corso di economia, I, Padova, 1977.
- BASILAVECCHIA M., Dalla indeducibilità alla parziale deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, in GT-Riv. Giur. Trib., 2009, 11, pagg. 942-947.
- BASILAVECCHIA M., Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta, in Rass. Trib., 2002, pagg. 292-315.
- BATISTONI FERRARA F., Eguaglianza e capacità contributiva, in Riv. Dir. Trib., 2008, pagg. 477-488.
- BATISTONI FERRARA F., Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap, in Rass. Trib., 2001, pagg. 860-863.
- BATISTONI FERRARA F., L'Irap è un'imposta incostituzionale?, in Riv. Dir. Trib., 2000, pagg. 95-102.
- BELLANDI G., Economia e gestione dell'impresa, Torino, 1993.

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967.

BIRD R.M., *A new look at local business taxes*, in *Tax Notes International* del 19 maggio 2003, pagg. 695-711.

BIRD R.M.-MCKENZIE K.J., *Taxing Business: A provincial affair?*, in *C.D. Howe Institute Commentary*, n. 154, Toronto, 2001.

BODRITO A., *Deducibilità forfetaria dell'Irap tra dubbi di incostituzionalità e correttivi legislativi*, in *Corr. Trib.*, 2011, 14, pagg. 1156-1162.

BODRITO A., *Non pagano l'Irap le imprese individuali prive di autonoma organizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2010, 36, pagg. 2943-2947.

BODRITO A., *La continuità del prelievo sul "settore" giustifica, le aliquote Irap per banche e assicurazioni*, in *GT- Riv. Dir. Trib.*, 2005, 4, pagg. 318-320.

BODRITO A., *Non è soggetto ad Irap il professionista privo di "autonoma organizzazione"*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2, pagg. 162-167.

BODRITO A., *L'Irap tra genesi ed esegesi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, pagg. 448-495.

BORIA P., *I tributi locali*, in RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002.

BOSELLO F., *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1981, pag. 1434.

BOSI P., *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 1997.

BOZZA N., *Confronto tra Gewerbesteuer e Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, pagg. 317-351.

BRIGHENTI F., *Incostituibile l'indeducibilità dell'Irap dall'Ires?*, in *Boll. Trib.*, 2007, pagg. 745-747.

BRIGHENTI F., *L'Irap falciata dalla Corte europea e dalla Cassazione*, in *Boll. trib.*, 2004, 1633

BRIGHENTI F., La Corte costituzionale esclude dall'Irap i professionisti non organizzati (Appunti a margine della sentenza 156/2001 della Corte costituzionale), in Boll. Trib., 2001, pag. 893-895.

BUCCICO C., L'Irap nel sistema tributario italiano, Napoli, 2000.

BUONOCORE V., (a cura di), Manuale di diritto commerciale, Torino, 1997.

CAMPOBASSO G.F., Diritto commerciale, I, Diritto dell'impresa, Torino, 2008.

CASAROSA C., Manuale di microeconomia, Roma, s.d.

CASTALDI L., Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001, in Rass. Trib., 2001, pagg. 856-890.

CERIANI V. – GUERRIERI G., Il ruolo dell'Irap nel sistema fiscale, in Rass. Trib., pagg. 2005-2026.

CIAMPOLILLO C., La portata applicativa ai fini Irap della sent. della Corte Costituzionale n. 156 del 21 maggio 2001, in Il Fisco, 2001, pag. 11409.

CIANI A., L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano, Milano, 1975.

CIOCCA L., I professionisti soggetti all'Irap non diminuiscono, ma aumentano le perplessità, in Boll. Trib., 2002, pagg. 502-505.

CIRCI A-MOJANA MASSIMO, La Cina avvia la riforma Iva sui servizi, in il Sole 24 Ore del 28 dicembre 2011, pag. 35.

COCIANI S.F., L'"autonoma organizzazione" ai fini Irap., in Rass. Trib., 2007, pagg. 584 – 599.

COCIANI S.F., Attualità o declino del principio della capacità contributiva?, in Riv. Dir. Trib., 2004, pagg. 823-888.

COCIANI S.F., L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap, Milano, 2003.

COCIANI S.F.. Attività autonomamente organizzata e Irap, in Riv. Dir. Trib., 2003, pagg. 7-74.

COLLI VIGNARELLI A., Presupposto dell'Irap: il cerchio si chiude, in Boll. Trib., 2011, 4, pagg. 247-249.

COLLI VIGNARELLI A., L'organizzazione rilevante ex art. 2 del d.lgs. n. 446/1997: requisito necessario per i soli professionisti?, in Boll. Trib., 2007, 21, pagg. 1685-1687.

COLM G., The basis of federal fiscal policy, in Taxes, June 1939.

COMMISSIONE DI STUDIO PER IL DECENTRAMENTO FISCALE, in Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale, Roma, 1996.

COMMISSIONE GALLO, Proposte e documenti, in Quaderni 1-2, 1997, Ministero della Finanze.

CORASANITI G., Irap: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione, in Dir. Prat. Trib., 2001, I, pagg. 971-1040.

CORASANITI G., I profili internazionali e comparati dell'imposta regionale sulle attività produttive, in Dir. Prat. Trib., 1999, pagg. 445-509.

COSCIANI C., Scienza delle finanze, Torino, 1991.

DE CAPITANI P., Irap e Iva: due tributi di segno opposto, in Dir. Prat. Trib., 2006, pagg. 1302-1316.

DE CAPITANI DI VIMERCATE P., The Pros and Cons of the Italian Irap, in Tax Notes International, May 2004, pag. 639.

DE CAPITANI DI VIMERCATE P., Irap: alcune considerazioni in attesa della proposta abrogazione, in Dir. Prat. Trib., 2004, pag. 1167-1176.

DE CAPITANI DI VIMERCATE P., L'imposta regionale sulle attività produttive, in Dir. Prat. Trib., 2003, pagg. 1045-1064.

DE MITA E., Eutanasia di una tassa che non doveva nascere, in Il Sole 24 Ore del 18 marzo 2005.

DE MITA E., Fisco e Costituzione, vol. II, Milano, 1993.

DE MITA E., Fisco fuori gioco sull'Irap negli studi. Consulta travisata, in Il Sole 24 Ore del 3 febbraio 2002, pag. 11.

DE MITA E., Interesse fiscale e tutela del contribuente, Milano, 2006.

DE MITA E., Irap e Irpef. Fantasie e acrobazie, in Il Sole 24 Ore del 15 ottobre 1997.

DE MITA E.; Principi di diritto tributario, Milano, 2002.

DE VALLES A., I limiti costituzionali alle leggi tributarie, in Riv. Dir. Fin. sc. fin., 1958, pagg. 3-11.

DELLA VALLE E., La delimitazione giurisprudenziale del presupposto dell'Irap è giunta al capolinea?, in Corr. Trib., 2010, 45, pagg. 3725–3729.

DELLA VALLE E., Lo '*ius superveniens*' salva l'indeducibilità dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi, in Corr. Trib., 2009, 35, pag. 2842-2846.

DELLA VALLE E., Non sono assoggettabili ad Irap gli ausiliari dell'imprenditore privi di autonoma organizzazione, in Corr. Trib., 2009, 28, pagg. 2227-2231.

DELLA VALLE E., Non scontano l'Irap i professionisti dotati di mezzi strumentali minimi, in Corr. Trib., 2007, 11, pagg. 891-895.

DE MITA E., Sulla perequazione una svolta azzardata, in Il Sole 24Ore del 30 gennaio 2005.

DI PIETRO A., Lineamenti di una teoria giuridica dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili, Milano, 1978.

FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Padova, 2005.

FALSITTA G., Una sovrapposizione contraria all'Europa, in Il Sole 24 Ore del 17 marzo 2005.

FALSITTA G., Il doppio concetto di capacità contributiva, in Riv. Dir. Trib., 2004, pagg. 889-906.

FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte generale, Padova, 2003.

FALSITTA G., Ulteriori osservazioni in tema di incostituzionalità dell'Irap, in Riv. Dir. Trib., 2001, pagg. 788-790.

FALSITTA G., La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto, in il Fisco, 2001, pag. 8724.

FALSITTA G., L'Irap e il trattamento fiscale del lavoro. L'Irap ama i robot e odia i lavoratori, in Riv. Dir. Trib., 2000, pag. 111.

FALSITTA G., Nuove riflessioni in tema di Irap, in Boll. Trib., 1998, pagg. 485-489.

FALSITTA G., Aspetti e problemi dell'Irap, in Riv. Dir. Trib., 1997, pagg. 495-515.

FANTOZZI A., Il diritto tributario, Torino, 2003.

FANTOZZI A., Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva, Milano, 1982.

FANTOZZI A., Impresa e imprenditore (Diritto tributario), in Enc. giur. Treccani, XVI, Roma, 1989.

FANTOZZI, Corso di Diritto Tributario, Torino, 2003.

FEDELE A., La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana, in AA.VV. Diritto tributario e Corte Fedele A., Costituzionale (a cura di L. Perrone e C. Berliri), Napoli, 2006.

FEDELE A., Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano, in Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin., 2002, pagg. 450-479.

FEDELE A., Relazione sull'Irap, in Riforma tributaria 1998, Analisi dei decreti legislativi in vigore nel 1998, Atti del Seminario di studi dell'ordine dei dottori commercialisti di Roma, 1998.

FEDELE A., Prime osservazioni in tema di Irap, in Riv. Dir. Trib., 1998, pagg. 453-473.

FEDELE A., Gli incrementi nominali di valore dell'Invim e il principio di capacità contributiva, in Riv. Dir. Fin. sc. fin., 1983, pag. 56.

FEDELE A., La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di uguaglianza e di capacità contributiva, in *Giur. it.*, 1980, pagg. 1797-1808.

FERLAZZO NATOLI L., La Consulta salva l'Irap?, in *Boll. trib.*, 2001, pagg. 891-892.

FERLAZZO NATOLI L., Considerazioni preliminari sull'Irap, in *Boll. Trib.*, 1998, pagg. 8-9.

FERRANDO P.M., Il valore come criterio obiettivo del comportamento aziendale, in Gozzi A. (a cura di), *La definizione e la valutazione delle strategie aziendali. Criteri, metodi, esperienze*, Milano, 1991.

FERRANTI G., La deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap relativa al costo del lavoro, in *Corr. Trib.*, 2012, 1, pagg. 12-17.

FERRANTI G., L'esclusione da Irap degli esercenti attività produttive di reddito d'impresa, in *Corr. Trib.*, 2011, 23, pagg. 1877-1882.

FERRANTI G., Chiarite le modalità di deduzione dell'Irap dalle imposte sui redditi, in *Corr. Trib.*, 2009, 19, pagg. 1487-1494.

FERRANTI G., L'Irap e i professionisti senza "autonoma organizzazione" nel Mod. UNICO 2008, in *Corr. Trib.*, 2008, 21, pagg. 1663-1668.

FERRARI G., Azienda, in *Enc. Dir.*, vol. IV, Milano, 1959, pagg. 680-741.

FERRI G., *Manuale di diritto commerciale*, (a cura di) C. Angelici- Ferri G.B., Torino, 2006.

FICARI V., *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004.

FORTE F., in AA.VV. (a cura di A.N.T.I. sez. Lombardia), *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni*, Atti del Convegno di Milano, 26 maggio 2000.

FORTE F., *La tassazione dei consumi. II – Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Torino, 1973.

FORTE F., Sul trattamento fiscale delle attività illecite, in Riv. Dir. Fin. sc. fin., 1952, pag. 120.

GAFFURI G., Il senso della capacità contributiva, in Perrone L. – Berliri C. (a cura di), Diritto Tributario e Corte costituzionale, Napoli, 2006.

GAFFURI G., La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione, in Riv. Dir. Trib., 1999, pagg. 843-859.

GAFFURI G., L'attitudine alla contribuzione, Milano, 1969.

GALGANO F., Diritto commerciale, I, Imprenditore, Bologna, 1991.

COTTINO G., Diritto commerciale, I, Padova, 1993.

GALGANO F., L'imprenditore, Bologna, 1991.

GALLO F., Profili critici della tassazione ambientale, in Rass. Trib., 2010, pagg. 303-310.

GALLO F., L'enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario, in Giur. Comm., 2009, pagg. 553-573.

GALLO F., Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia della tassazione, Bologna, 2007.

GALLO F., Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione, in Riv. Dir. Trib., 2004, pagg. 1069-1081.

GALLO F., L'imposta regionale sulle attività produttive e la capacità contributiva, in Giur. Comm., 2002, pagg. 131-152.

GALLO F., Imposta regionale sulle attività produttive, in Enc. Dir. Aggiornamento, V, Milano, 2001, pag. 661.

GALLO F., Ratio e struttura dell'Irap, in Rass. Trib. 1998, pagg. 627-644.

GALLO F., Il federalismo fiscale "cooperativo", in Rass. trib., 1995, pagg. 275-284.

GALLO F., L'imposta sulle assicurazioni, Torino, 1970.

GAZZONI F., Manuale di diritto privato, Napoli, 2003.

Giannini A.D., Istituzioni di diritto tributario, Milano, 1965, pag. 142

GIANNINI A.D., Istituzioni di diritto tributario, Milano, 1968.

GIARDINA E., Le basi teoriche della capacità contributiva, Milano, 1961.

GIORGETTI A., I principi tributari nella nuova Costituzione italiana, in *Il risparmio*, 1956, pagg. 520-553.

GIOVANNINI A., La nozione di imprenditore, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giur. sist. dir. trib.*, II, Torino, 1994.

GLENDI C., Un intervento che ristabilisce il ruolo della Corte, in *Il Sole 24 Ore* del 17 febbraio 2007, pag. 26.

GRANELLI A.E., *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, 1981.

GRIPPA SALVETTI M.A., L'attività "autonomamente organizzata" nell'Irap, in *Boll. Trib.*, 1998, pagg. 1685-1688.

JEAGER P.G. – DENOZZA F., *Appunti di diritto commerciale*, I, *Impresa e società*, Milano, 2000.

JEN K.I., *Background and History: Michigan's Single Business Tax*, House Fiscal Agency Governing Committee, 2003.

KENYON D.A., A new State VAT? Lessons from New Hampshire, in *National Tax Journal*, 1996, vol. 49, pag. 389.

LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968.

LIPARI C., Note in tema di fattori produttivi e valore aggiunto aziendale, in *AA.VV.*, *Contabilità, bilancio e controllo*, *Scritti in onore di Carlo Masini*, III, Milano, 1993.

LUPI R., Il fuorviante accostamento tra Iva e Irap, in *Rass. Trib.*, 2005, pagg. 847-852.

LUPI R.-AMATUCCI F., Conclusioni dell'avvocato generale sul caso Irap: perplessità sulla soluzione a regime e sul criterio proposto in via transitoria, in *Dial. dir. trib.*, 2005, pagg. 757-764.

LUPI R., L'Avvocato generale "guarda" al valore aggiunto, ma non distingue tra consumo e reddito, in Guida normativa, 2005, pagg. 3-9.

LUPI R.-MARINI G., Irap e Iva, aspetti giuridici di distinzioni economiche, in Dial. dir. trib., 2005, pagg. 465-474.

LUPI R.-MONTAGNANI G., Dialettica Iva-Irap e primi confronti giuristi-economisti, in Dial. dir. trib., 2005, pagg. 789-801.

LUPI R.-STEVANATO D., Il valore aggiunto tra Iva e Irap: le due facce di un equivoco, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 2005, pagg. 249-260.

LUPI R., Diritto Tributario. Parte speciale. Milano, 2005.

LUPI R.-STEVANATO D., Il caso IRAP - IVA: la necessità del diritto tributario di riappropriarsi dei concetti economici alla base dell'imposizione fiscale, in Dial. dir. trib., 2004, pagg. 1565-1576.

LUPI R., L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi, in Rass. Trib., 1997, 1407-1428.

MANZONI I., Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano, Torino, 1965.

MARINO G. Il problema dell'ineducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, in Il Fisco, 1999, pag. 13940.

MARINO G., Irap e lavoratori autonomi: prime impressioni sul recentissimo orientamento della Corte di Cassazione, in Il Fisco, 2007, pag. 1226.

MARIOTTI L., Irap, la sentenza UE è pesante, ma vuota, in Diritto e Giustizia, 2006, pagg. 84-90.

MARONGIU G., Legittime aliquote "differenziate" per banche e assicurazioni, in Corr. Trib., 2005, 9, pagg. 702-706.

MARONGIU G., Secondo l'Avvocato generale l'Irap è contraria alle norme comunitarie, in Corr. trib., 2005, pagg. 1274-1277.

MARONGIU G., I “tributi propri della Regione” secondo la Corte costituzionale, in *GT - Riv. Giur. trib.*, 2004, 1, pagg. 17-22.

MARONGIU G., Dalla Corte Costituzionale apertura sui presupposti per l'applicazione dell'Irap al lavoro autonomo, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2001, 8, pagg. 1001-1005.

MARONGIU G., L'imposta locale sui redditi, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, IV, Padova, 1993, pag. 139.

MARONGIU G., Imposta locale sui redditi, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, pag. 1.

MARONGIU G., L'incostituzionalità dell'Ilor sui redditi di lavoro autonomo ed i primi orientamenti giurisprudenziale sul suo rimborso, in *Giur. comm.*, 1981, pag. 225-233.

MASTROBERTI A., Deduzione forfetaria per l'Irap in Unico 2009 e ricalcolo per il pregresso, in *Pratica fiscale e professionale*, 2009, 7, pagg. 17-23.

MICCINESI M., Redditi (Imposta locale sui), in *Enc. dir.*, Milano, 1988, pag. 169.

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989.

MICHELI G.A., Appunti sull'interpretazione e l'integrazione della legge tributaria, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982.

MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione Economica*, V, tII, Roma, 1946.

MOSCHETTI F., Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro, in *Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, in *Atti del Convegno di studi di Pisa del 12 marzo 1999*, in *il Fisco*, 1999.

MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, Padova, 1993.

MOSCHETTI F., Capacità contributiva, in Enc. Giur. Treccani, Roma, 1988, pag. 59.

MULEO S., Non necessariamente il coltivatore diretto è soggetto ad Irap, in Agricoltura, 2011, 1, pagg. 37-42.

MUSGRAVER A., Who should tax, where and what, in Tax assignment Federal Countries, MC LURE JR. (a cura di), Camberra, 1983.

ODOARDI F., Esclusa l'Irap per i piccoli imprenditori: spunti per una nuova lettura del presupposto impositivo, in Riv. Dir. Trib., 2011, pagg. 91-104.

OLDMAN - CNOSSEN - BIRD - DE' CAPITANI, Letter to the President of the European Court of Justice concerning the Italian Irap and the European VAT, in Dir. Prat. Trib., 2005, pagg. 358-364.

ONIDA P., Economia d'azienda, Torino, 1992.

OPPO G., Impresa e imprenditore (Diritto Commerciale), in Enc. giur. Treccani, XVI, Roma, 1989.

OPPO G., L'impresa come fattispecie, in Riv. dir. civ., 1982, pagg. 109-126.

PALADIN G., Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana, in Riv. Dir. Trib., 1997, pagg. 305-322.

PALADINI R., L'Irap come imposta sul prodotto netto, in Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi, Atti del convegno di studi di Pisa del 12 marzo 1999, in il Fisco, 1999.

PERRONE A., Contributo alla definizione del presupposto dell'Invim, Macerata, 1974.

PERRONE CAPANO R., Una bussola nel labirinto dell'Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica, in Rass. Trib., 2006, pagg. 1231-1263.

PETRANGELI P., Lo sconto Irap "a forfait" per le imposte sul reddito, in Corr. Trib., 2009, 2, pagg. 91-97.

PEVERINI L., Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale, in Riv. Dir. Trib., 2011, pagg. 449-517.

PISTONE P., L'Irap e la giurisprudenza comunitaria in tema di imposizione del valore aggiunto alla vigilia della pronuncia della Corte di Giustizia, in Dial. Dir. Trib., 2004, pagg. 1745-1752.

POLANO M., Impresa nel diritto tributario, in Dig. IV, disc. priv., sez. comm., VII, Torino, 1992.

PORCARO G., Prime esperienze giurisprudenziali su Irap e attività prive di organizzazione, in Rass. Trib., 2002, pag. 976

POTTTO E., voce Soggetto passivo d'imposta, in Enc. Dir., XLII, Milano, 1990, pag. 1320.

PROCOPIO M., L'imposta regionale sulle attività produttive. Rassegna di giurisprudenza, in Dir. Prat. Trib., 2008, pagg. 527-624.

PROCOPIO M., Irap e Iva: due tributi di segno opposto, in Dir. Prat. Trib., 2006, pagg. 1295-1302.

PROCOPIO M., L'asserita incompatibilità dell'Iva con la normativa comunitaria, in Dir. Prat. Trib., 2005, pagg. 629-670.

PROCOPIO M., L'oggetto dell'Irap, Padova, 2004, pag. 45.

PROCOPIO M., L'Irap e le aliquote differenziate, in Rass. Trib., 2003, pag. 1443-1447.

REDI M., Irap: presupposto d'imposta e capacità contributiva, in Boll. Trib., 1999, pag. 25

REDI M., Irap: presupposto d'imposta, base imponibile e capacità contributiva, in Boll. Trib., 1998, pagg. 916-919.

RICOSSA S., Dizionario di economia, Torino, 1982.

RISPOLI M., Il valore aggiunto nel controllo della strategia aziendale, in Finanza, Marketing, Produzione, 1983, pagg. 69-88.

RIVOLTA G.C.M., La teoria giuridica dell'impresa e gli studi di Giorgio Oppo, in Riv. dir. civ., 1987, 203-236.

RUSSO P., Manuale di diritto tributario, Milano, 2002.

SALLUSTIO C., Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative, in Rass. Trib., 2002, pagg. 1297-1319.

SALVATI A., Alcuni spunti in tema di irrazionalità dell'Irap, in Rass. Trib., 1998, pagg. 1627-1636.

SALVINI L., voce Rivalsa nel diritto tributario, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., XIII, Torino, 1997, pag. 40.

SALVINI L., Rivalsa, detrazione e capacità contributiva dell'imposta sul valore aggiunto, in Riv. Dir. Trib., 1993, pagg. 1287-1327.

SARACENO P., L'imposizione dei redditi di r.m. cat. B. nell'attuale situazione economica, in Riv. Dir. Fin. e Sc. delle Fin., 1964, pag. 264.

SCACCIA G., Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale, Milano, 2000.

SCHIAVOLIN R., L'autonomia organizzativa nell'Irap: il faticoso sviluppo del "diritto vivente" nella giurisprudenza di merito, in Giustizia Tributaria, 2008, pagg. 15 – 0.

SCHIAVOLIN R., L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici, Milano, 2007.

SCHIAVOLIN R., L'imposta regionale sulle attività produttive, in Commento agli interventi di riforma tributaria, Miccinesi (a cura di), Padova, 1999.

SCHIAVOLIN R., Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva, in Riv. Dir. Trib., 1998, pagg. 737-747.

SCHIAVOLIN R., La capacità contributiva. Il collegamento soggettivo, in Trattato di diritto tributario (diretto da A. Amatucci), tomo I, Padova, 1994.

SCIOSCIOLI V., Rassegna della letteratura nord-americana sulla imposta sul valore aggiunto, in AA.VV. Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Milano, 1968.

SESSA G., L'imposta sul valore aggiunto. Teoria generale, sistemi comparati, Roma, 1971.

STEVANATO D., Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario, Padova, 1994.

STEVE S., Lezioni di scienza delle finanze, Padova, 1972, pag. 421

STUDENSKY P., Toward a theory of business taxation, in Journal of political Economy, 1949.

TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario. Vol 1- Parte generale, Torino, 2003.

TINELLI G., Redditi d'impresa, in Tinelli (a cura di), Commentario al testo unico delle imposte sui redditi, Padova, 2009.

TINELLI G., Istituzioni di diritto tributario, Padova, 2003.

TINELLI G., Il reddito d'impresa nel diritto tributario, Milano, 1991.

VANONI E., Natura e interpretazione delle leggi tributarie, Padova, 1932.

VERNA G., Dubbi di costituzionalità sulla deduzione forfetaria dal reddito d'impresa di interessi passivi e costi di lavoro assoggettati ad Irap, in Riv. Dir. Trib., 2011, pagg. 121-140.

VERNA G. e MOSCATO D., Il presupposto oggettivo dell'Irap: profili dell'autonoma organizzazione nella giurisprudenza di merito, in Il Fisco, 2002, pag. 5272.

VICINI RONCHETTI A., Profili dell'imposta regionale sulle attività produttive, in Dir. Prat. Trib., 1999, pag. 775-803.

VILLANI S., Le imposte locali sulle attività produttive: un confronto tra le principali esperienze estere, in Riv. Trib. Loc., 2005, pagg. 157-173.

VISCO V., Intervento al Convegno Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi, in Atti del Convegno di studi di Pisa del 12 marzo 1999, in *il Fisco*, 1999, pag. 10033.

VISCO V., Riflessioni a margine dell'istituenda Irap, in *Dir. Prat. Trib.*, 1997, pagg. 879-887.

ZANETTI G., *Economia dell'impresa*, Bologna, 1988.

ZIZZO G., I redditi di impresa, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2009.

ZIZZO G., Mano libera al legislatore nel periodo transitorio, in *Il Sole 24Ore* del 20 gennaio 2005.